

Pregledni rad

UDK: 65.012.43:347.725>:336.76(497.5 Zagreb)

Prof. dr. sc. Nidžara Osmanagić Bedenik
Alexia Lizzul, mag. oec.

OBILJEŽJA KONTROLINGA U DIONIČKIM DRUŠTVIMA NA ZAGREBAČKOJ BURZI

CONTROLLING CHARACTERISTICS IN THE COMPANIES LISTED ON THE ZAGREB STOCK EXCHANGE

SAŽETAK: Cilj istraživanja je prepoznati suvremenu razinu razvoja kontrolinga na nacionalnoj razini na uzorku 30 najvećih dioničkih društava koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi i time stvoriti vrijedan benchmark u hrvatskome kontrolingu. Također, prikazuje se profil prosječnog kontrolera u velikome dioničkom društvu i iznose se mišljenja, stajališta te ocjene hrvatskih kontrolera o danim aspektima kontrolinške prakse. Zaključuje se da kontroling u Hrvatskoj ima neusporedivo veliki razvojni potencijal te da njegova uloga kao aktivnoga nositelja poslovnog uspjeha sve više dobiva na važnosti.

KLJUČNE RIJEČI: kontroling, kontroling u dioničkim društvima, razvoj kontrolinga, Zagrebačka burza.

ABSTRACT: The aim of this paper is to identify the level of controlling development in the 30 biggest companies listed on the Zagreb stock exchange and thus create a valuable benchmark in the Croatian controlling. The average profile of the controller in Croatia in a big company is being shown and the controllers opinions, attitudes and evaluations on given aspects of the controlling practice are being presented. The study concludes that controlling in Croatia has by far the largest development potential and its role as an active holder of business success is increasingly gaining in importance.

KEY WORDS: controlling, controlling in joint-stock companies, the development of controlling, Zagreb stock exchange.

1. UVOD

Nekada odgovoran za bilježenje ulaznih i izlaznih sredstava i dobara u srednjovjekovnoj Engleskoj, praćenje prihoda i rashoda u državnome proračunu osamnaestoga stoljeća u SAD-u, obavljanje financijskih poslova u Topeka & Santa Fe Railway System američkoj transportnoj kompaniji 1880.¹, kontroling je danas postao najvažniji sustav potpore u odlučivanju i vođenju poslovanja. Razvija se iz praktičnih potreba uslijed povećanoga opsega poslovanja, dinamičnijega ekonomskog okruženja i zahtjeva menadžmenta za efikasnijim vođenjem, a time postaje sve ozbiljnija i neizostavna stručna pomoć poslovanju.

Kontroling u hrvatskim poduzećima postaje sve zastupljenija i složenija funkcija. O tome se govori u domaćoj literaturi, iz koje se mogu izdvojiti dva značajna istraživanja: „Realnost kontrolinga u Hrvatskoj - preliminarni rezultati empirijskog istraživanja“², gdje se prikazuje razina razvoja kontrolinga u domaćim poslovnim organizacijama u 2001. godini i „Komparativna analiza prakse kontrolinga u Hrvatskoj“³, gdje se ispituje razina razvoja kontrolinga u 2007. godini, te zatim provodi komparativna analiza razvoja kontrolinga u 2001. i 2007. godini. Kako bi se dobila novija slika stanja kontrolinga te reprezentativan uzorak koji bi mogao poslužiti kao svojevrsni benchmark hrvatskoga kontrolinga, odabrana je grupa uspješnih i poznatih poduzeća. U ovome slučaju to su najveća dionička društva prema ukupnim prihodima iz 2011. koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi.

Koliko se kontroling može pohvaliti svojim razvojem kao samostalna institucionalna jedinica? Tko su naši kontroleri? Koji su njihovi stavovi o postojećoj i budućoj kontrolerskoj situaciji? Na ova i druga pitanja odgovorit će se u nastavku rada i time prošiti saznanje o postojećem stanju u kontrolingu unutar poduzeća koja čine temelj domaćega gospodarstva.

2. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE O RAZINI RAZVOJA KONTROLINGA U 30 NAJVEĆIH PODUZEĆA NA ZAGREBAČKOJ BURZI

a. Predmet istraživanja, ciljevi i hipoteze

Primarni cilj istraživanja je upoznati razinu razvoja kontrolinga i učinke njegovoga djelovanja u najvećim hrvatskim dioničkim društvima koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi, te identificirati profil tipičnog kontrolera u tim društvima. Također, dodatni cilj je stvoriti eksterni generički benchmark iz područja kontrolinga u Hrvatskoj temeljem signifikantnog uzorka. Kako bi se ostvarili postavljeni ciljevi identificirat će se opći podaci ispitanika, sustav vrednota kontrolinga u dioničkome društvu, očekivane kontrolerske sposobnosti i preduvjeti kontrolera, glavni kontrolerski zadatci unutar određenih poslovnih područja i

¹ Weber, J. and Schäffer, U. (2008) *Introduction to controlling*, Stuttgart: Schäffer-Poeschel, dostupno na: http://www.controllinglehrbuch.de/fileadmin/content/Introduction_to_Controller_Leseprobe_Kapitel_1.pdf [8. rujna 2013.], str. 3.

² Osmanagić Bedenik, N. (2003.) 'Realnost kontrolinga u Hrvatskoj - Preliminarni rezultati empirijskog istraživanja', *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*.

³ Osmanagić Bedenik, N. (2007.) 'Komparativna analiza prakse kontrolinga u Hrvatskoj', *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*.

njegovi korisnici. Ispitat će se odnos odjela kontrolinga i ostalih odjela unutar poduzeća, te će se konačno iznijeti očekivanja o razvoju kontrolinga u budućnosti.

Istraživanje se zasniva na hipotezi da kontroling postoji u funkcionalnome i institucionalnome smislu u većini najvećih hrvatskih poduzeća koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi, ali posjeduje slabo razvijen sustav vrednota kontrolinga. Pretpostavka o lošem vrijednosnome sustavu proizlazi iz činjenice da dio hrvatskih kompanija ni danas ne shvaća važnost postavljanja kvalitetne vizije, misije i ciljeva, pa takve vrijednosti ne dopiru do pojedinih odjela koji tada nemaju svoju zvijezdu vodilju, što se smatra nedostatkom.

b. Uzorak, proces i metodologija istraživanja

Za istraživanje su korišteni primarni i sekundarni podaci. U prvome koraku promatrali su se sekundarni podaci dioničkih društava koja imaju uvrštene vrijednosne papire na dioničkom tržištu Zagrebačke burze. Uzela su se u obzir poduzeća koja kotiraju na službenom i na redovitom dioničkom tržištu kojih sveukupno ima 183. Kriterij temeljem kojega se definirala veličina poduzeća je ukupan prihod iz 2011. godine. Od ukupnoga broja dioničkih društava izabran je uzorak od 30 poduzeća s najvećim ukupnim prihodima ostvarenim u 2011. godini prema godišnjim izvještajima dostupnima na mrežnim stranicama Zagrebačke burze⁴, bez obzira na njihove različite djelatnosti i pripadnost raznim industrijama. Prosječni ukupni prihodi promatranoga uzorka dioničkih društava u 2011. godini iznosili su 3.978 milijarde kuna, prosječna aktiva bila je 10.828 milijardi kuna, dok je prosječan broj zaposlenih bio 3.048 ljudi.⁵ Temeljem nacionalne klasifikacije djelatnosti iz 2007.⁶, 47 % promatranih poduzeća pripada prerađivačkoj industriji, 16 % pripada trgovini na veliko i malo, 13 % čine poduzeća koja obavljaju financijske djelatnosti i djelatnosti osiguranja, dok ostatak poduzeća iz uzorka pripada ostalim raznim industrijama.

Kako bi se ostvarili osnovni ciljevi i podciljevi istraživanja, napravljen je anketni upitnik koji je imao sveukupno 22 pitanja, od kojih je 16 bilo zatvorenog tipa s ponuđenim odgovorima nabiranja i intenziteta, dok je ostalih 6 pitanja bilo otvorenog tipa. Postupak slanja upitnika je proveden u tri iteracije. Osim anketiranja, u dva poduzeća je proveden intervju s voditeljima kontrolinga.

Od promatranih 30 poduzeća, njih 23 posjeduje kontroling, a to su: INA – STSI d.o.o., Konzum, Hrvatski Telekom, Zagrebačka banka, Privredna banka Zagreb, Atlantic Grupa, Brodograđevna industrija 3. maj, Podravka, Croatia osiguranje, Tisak, Adris grupa, Petrokemija, Končar – D&ST d.d., Dukat, Medika, Belje, Viro, Ledo, Jamnica, Dalekovod, Kraš, Brodomerker i Siemens.

Prikupljanje upitnika je trajalo od veljače do travnja 2013. godine. Do početka travnja primljeno je sveukupno 14 ispunjenih anketa, što čini visoku stopu povrata od 60,9 %. Od 14 primljenih odgovora, jedno dioničko društvo nema institucionalno formiran kontroling, ali ga provodi, dok dva dionička društva posjeduju kontroling u tvrtkama kćerima, ali ne na razini grupe. Međutim, smatra se kako su svih 14 ispunjenih upitnika cjelovito ispunjeni

⁴ Zagrebačka burza: The Zagreb stock exchange, [online], dostupno na: <http://zse.hr>.

⁵ Zagrebačka burza, Godišnji izvještaji 2012. [online], dostupni na: <http://zse.hr/>.

⁶ Državni zavod za statistiku [online], dostupno na: <http://www.dzs.hr/Hrv/important/Nomen/nkd2007/nkd-2007.pdf> [20. svibnja 2013.].

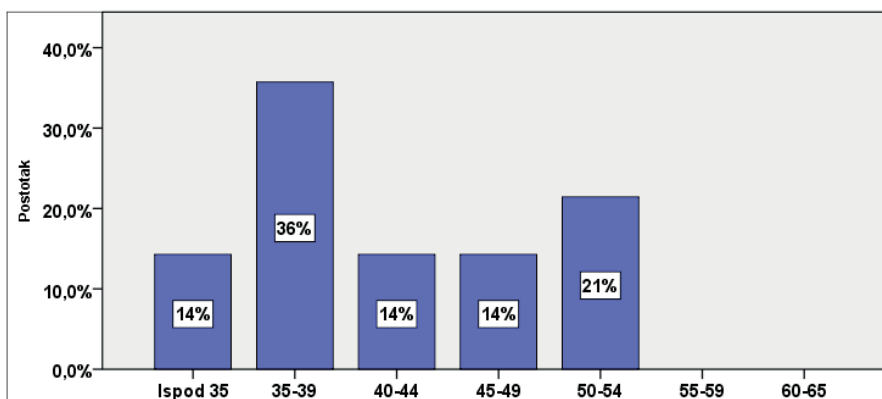
te su iz tog razloga preuzeti u analizu. Obrada prikupljenih podataka je provedena pomoću statističkog softverskog alata IBM SPSS Statistics 20 i Microsoft Office 2007 - Excel.

c. Rezultati istraživanja

Opće značajke ispitanih kontrolera

Među prvim elementima identifikacije općih obilježja ispitanih kontrolera nalaze se spol, dob i obrazovanje. U promatranome uzorku, **udjel muških i ženskih kontrolera** je podjednak. Sveukupno 7 kontrolera pripada ženskome spolu, te 7 kontrolera muškome spolu. Zajamčena je ravnopravnost spolova i nema dokaza kako je određeni spol poželjniji za obavljanje funkcije kontrolera.

Najzastupljenija je **dobna skupina** koja ubraja kontrolere između 35 i 39 godina s udjelom od 36 %, dok se čak njih 50 % nalazi ispod dobne granice od 40 godina, što ukazuje na relativno mladi kadar odjela kontrolinga u promatranim dioničkim društvima. Ostalih 50 % ispitanika čine kontroleri između 40 i 54 godine, dok kontrolera iznad 54 godine nema.



Slika 1. Dob kontrolera u najvećim dioničkim društvima na Zagrebačkoj burzi

Izvor: obrada autora.

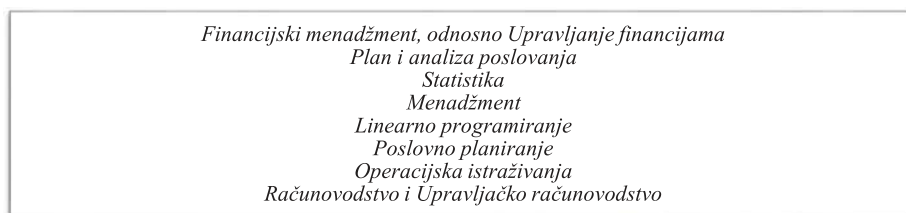
Podatak o dobi može se protumačiti kao napredovanje karijere starijih i iskusnijih kontrolera na drugim pozicijama unutar svojega ili nekoga drugog poduzeća. Također, može se protumačiti kao postojanje premlade funkcije kontrolinga u Hrvatskoj da bi dominirao stariji kadar.

Što se tiče **razine obrazovanja**, 79 % kontrolera ima visoku stručnu spremu, odnosno završen fakultet, dok su samo tri kontrolera (21 %) magistri znanosti. Gotovo nitko nije stekao titulu doktora znanosti, niti ima samo srednju ili višu stručnu spremu. Činjenica da suvremeni kontroling zahtijeva visoku razinu znanja potkrijepljena je i navedenim rezultatima. Visoko obrazovanje ne daje isključivo teorijsko znanje, već razvija način razmišljanja koji omogućava kompleksnije sagledavanje i učinkovitije rješavanje problema, što je u funkciji kontrolinga

od vitalne važnosti. Također, svoje su znanje svi ispitani kontroleri (100 %) stekli u području ekonomije, što je očekivano s obzirom da kontroling potječe iz ekonomskih znanosti.

Pri ispitivanju **mjesta školovanja**, 78,6 % kontrolera je svoje obrazovanje steklo isključivo na hrvatskim sveučilištima, dok je manjih 21,4 % studiralo, osim u Hrvatskoj, i u inozemstvu. S obzirom na mlađi kadar kontrolera u najvećim dioničkim društvima na Zagrebačkoj burzi, ne čudi podatak da se dio ispitanika obrazovao van domaćih granica. Takav trend se sve više prepoznaje i cijeni, zahvaljujući povećanoj mobilnosti unutar europskih i svjetskih sveučilišta, te smanjenju globalnih jezičnih i telekomunikacijskih zapreka.

Što se tiče **polaganja kolegija „Kontroling“**, tijekom svojega studija 79 % ispitanih kontrolera nije slušalo kolegij pod nazivom „Kontroling“. Samo 21 %, odnosno troje kontrolera, je u svojem obrazovanju imalo priliku slušati kolegij koji se izravno ticao kontrolinga. Ovakvi rezultati su očekivani budući da je kontroling obvezan kolegij samo na nekim diplomskim smjerovima u ekonomskim fakultetima diljem Hrvatske, te prisutan u programima viših razina obrazovanja. Visoka je vjerojatnost da 21 % kontrolera koji su slušali kolegij „Kontroling“, pripadaju skupini koja je stekla titulu magistra znanosti te se usavršili u polju kontrolinga na specijalističkome studiju. Međutim, ona većina kontrolera koja tijekom svojega obrazovanja nije slušala kolegij pod nazivom „Kontroling“ navodi kako neki od kolegija koji bi bili najbliži tematici kontrolinga su sljedeći prikazani na slici 2.



Slika 2. Kolegiji koji bi bili najbliži tematici kontrolinga prema mišljenju kontrolera najvećih dioničkih društava na Zagrebačkoj burzi

Izvor: obrada autora.

Što se tiče želje za radom u **kontrolingu na početku karijere**, 64 % kontrolera nije planiralo raditi u kontrolingu. Jedan od razloga takvoga rezultata može biti nedovoljno poznat i nerazvijen kontroling u institucionalnome smislu u vrijeme zaposlenja ispitanika. Svega 36 %, odnosno 5 ispitanika je željelo raditi u kontrolingu na početku karijere i u tome su uspjeli.

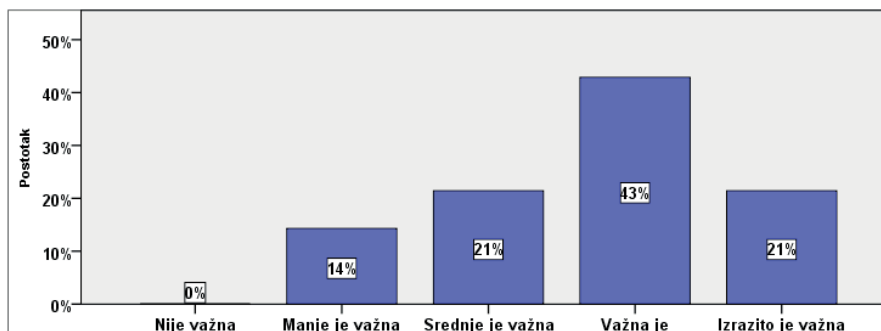
Početak karijere je kod intervjuiranih kontrolera započeo u odjelima koji nisu bili dio kontrolinga, odnosno kontroling za vrijeme njihovoga zapošljavanja u tadašnjim poduzećima nije ni postojao. Karijera jednog kontrolera započela je prije petnaestak godina u odjelu računovodstva, da bi se nastavila u nekadašnjem odjelu vanjske trgovine zaduženog za devizno poslovanje (danas je taj odjel uklopljen u sektor financija) i konačno pristigla do pozicije voditelja kontrolinga. Druga voditeljica kontrolinga je navela kako ni ona na početku nije radila u kontrolingu, te da je svoja prva iskustva vezana za kontroling stekla prije desetak godina u službi koja je bila zadužena za obavljanje operativnog dijela poslovanja, čije se ime kasnije promijenilo u sektor financija i kontrolinga gdje je danas rukovoditeljica.

Pri ispitivanju pozicije ispitanika u poduzeću u kojemu su zaposleni, većina ih je voditelj kontrolinga, odnosno njih 79 %, dok je 21 % zaposleno na nekoj drugoj poziciji koja se također bavi kontrolingom.

Veliko zanimanje se može posvetiti i pitanju što dolazi nakon pozicije kontrolera: je li poslovna karijera dosegla vrhunac jednom kada se postane kontroler ili to nije kraj? Prilikom intervjua pitalo se kontrolere što misle o tome i zaključilo se kako poslovna karijera nikako nije gotova dolaskom na poziciju kontrolera, već postoji još jedan korak u razvoju uspješnije karijere. Prevladava mišljenje da nakon voditelja kontrolinga dolazi pozicija direktora sektora financija ili pozicija člana uprave nadležnoga za financije.

Vizija, misija i ciljevi kontrolinga u poduzeću

Pitanjem **važnosti teorije kontrolinga** za praktično djelovanje kontrolera, htjelo se saznati do koje je mjere teorija bitna i je li stvarno neophodna u izvršavanju zadataka kontrolinga. Weber⁷ govori kako je teorija poput naočala, a kojima se može bolje sagledavati svijet i prepoznati pojave. Rezultati pokazuju kako je 43 % ispitanih kontrolera izjavilo da je teorija kontrolinga važna, a tek onda izrazito važna za njih 21 %. Gotovo niti jedan ispitanik nije izjavio kako teorija nije uopće važna, što pokazuje da je određena razina teorijskog znanja ipak poželjna i zahtijevana.



Slika 3. Razina važnosti teorije za praktično djelovanje kontrolera u najvećim dioničkim društvima na Zagrebačkoj burzi

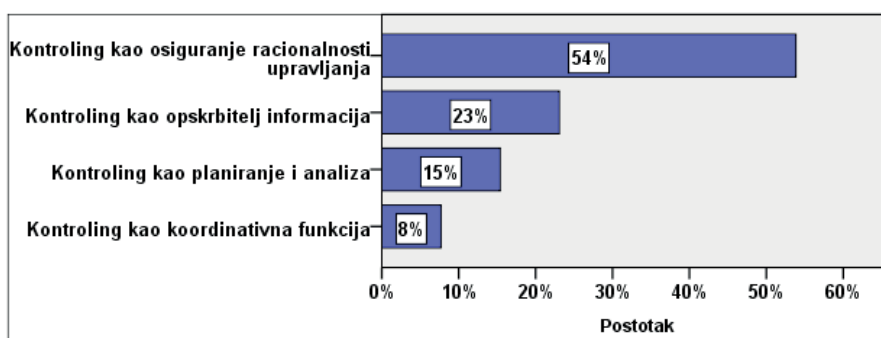
Izvor: obrada autora.

Pojedini ispitanici kontroleri su dodatno objasnili da je teorija važna u smislu poznavanja kontrolinških principa jer teorija može pomoći, no nije iznimno važna. Voditeljica kontrolinga govori kako je za dano poduzeće teorija bila možda najvažnija u početku razvoja kontrolinga kada se koristila u svrhu pravilnog razvitka novoga odjela, no s vremenom se količina posla i nedostatak vremena smanjila posvećenost teoriji kontrolinga.

Kontroling je od strane ispitanih kontrolera u 54 % slučajeva protumačen kao osiguranje racionalnosti upravljanja. Ostali ispitanici su se složili kako je kontroling ustvari

⁷ Weber, J. (2008) *Von Top-Controllern lernen: Controlling in den DAX 30-Unternehmen*, Weinheim: WILEY-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA, str. 75.

opskrbitelj informacija (23 %), odnosno planiranje i analiza (15 %) ili samo koordinativna funkcija poduzeća (8 %). Na ovo pitanje nije bilo lako odgovoriti s obzirom na široki raspon poslova koji obavlja kontroling. Često kontroling za poduzeće označava sve četiri uloge, no razvidno je kako se smatra da je on primarno usmjeren na racionalnost i osiguravanje racionalnosti u svim aspektima upravljanja.



Slika 4. Tumačenja kontrolinga od strane kontrolera najvećih dioničkih društava na Zagrebačkoj burzi

Izvor: obrada autora.

Kontroling se, prema osobnoj filozofiji jedne od ispitanih voditeljica kontrolinga, može prepoznati u sva četiri tumačenja: on je opskrba informacija koje se javljaju kao proizvod planiranja i analize i upotrijebljena su za osiguravanje racionalnosti. Davanje kvalitetne i svrsishodne informacije menadžmentu za donošenje odluka je glavna svrha kontrolinga, smatra voditeljica. Drugi ispitani kontroler tvrdi da kontroling predstavlja „*multidisciplinarno povezivanje svih faktora u poslovanju*“, odnosno određivanje što će se važno pratiti i na temelju čega će se odlučivati, jer kako kaže „*na koncu se sve svede na to da se jako puno analizira i da nemaš vremena analizirati što je važno*“ pa se kontroling mora pobrinuti da odredi što će se pratiti s obzirom na ograničeno vrijeme.

Pri ispitivanju sustava vrednota, krenulo se od vizije. Na pitanje postoji li **vizija kontrolinga** u poduzeću, u 82 % odgovor je bio negativan. Samo dva kontrolera (18 %) su priznala kako u njihovome poduzeću postoji vizija, što je pohvalno zato što čini svrhu postojanja kontrolinga jasnijom. U tome slučaju **vizije** glase:

„Integrirano, interdisciplinarno korištenje informacija i znanja sa svrhom učinkovitog pružanja informacija managementu za donošenje što kvalitetnijih odluka.“

„Desna ruka Upravi.“

Što se tiče misije, rezultati daju bolju sliku. Poduzeća koja imaju misiju čine 31 % ispitanika, odnosno 4 odjela za kontroling ima misiju. Većina nema misiju kontrolinga, odnosno njih 69 %, ali je taj postotak manji nego postotak nepostojanja vizije (81 %), što znači da više poduzeća ima jasniju misiju nego viziju. Poduzeća koja su imala razvijenu viziju kontrolinga, imala su također razrađenu i misiju kontrolinga. Misije kontrolinga u 4 poduzeća koja posjeduju kontrolinšku **misiju**, glase:

„Prva adresa menadžmenta prilikom donošenja odluka.“

„Osigurati pravovaljane informacije.“

„Boljim korištenjem informatičke tehnologije i povezivanjem suradnika raditi na održavanju vizije kontrolinga.“

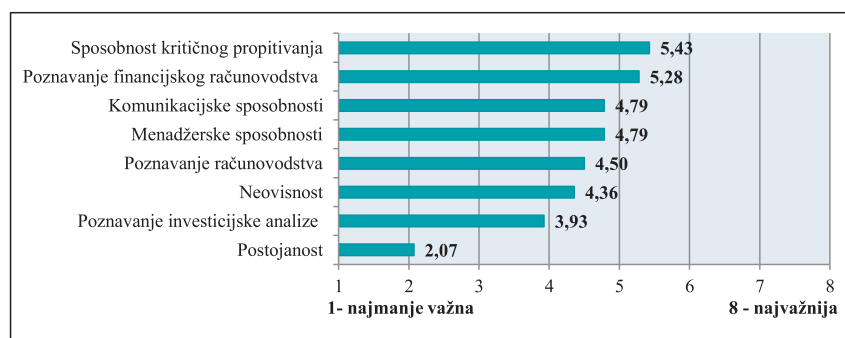
„Pravovremeno i točno izvještavanje uz kontinuirano usavršavanje.“

Kod ispitivanja postojanja jasnih ciljeva kontrolinga, 64 % kontrolera je odgovorilo kako ima ciljeve kontrolinga. Ovaj put, manjina od 36 % ispitanika nema definirane jasne ciljeve kontrolinga. Može se zaključiti da većina odjela za kontroling ima jasno usmjerene aktivnosti i definirane preduvjete budućega poslovnog uspjeha. Neki od navedenih **ciljeva** kontrolinga jesu:

- *„Osigurati relevantne informacije u realnom vremenu.“*
- *„Budžetiranje (planiranje), te izvješćivanje.“*
- *„Kratkoročni – postavljanje organizacijske strukture za provođenje misije i vizije kontrolinga.
Dugoročni – vrednovanje koristi od provedenih kratkoročnih ciljeva.“*
- *„Pravovremeno i točno izvještavanje i ukazivanje na kritične točke u svrhu poboljšanja poslovnih procesa i rezultata poslovanja.“*
- *„Osiguranje transparentne informacije (single point of truth), te osiguranje održivog razvoja poduzeća kroz multidisciplinarno razumijevanje businessa i podržavanje uprave pri donošenju strateških i operativnih odluka.“*
- *„1. Izgradnja i unapređenje informacijskog poslovnog sustava za podršku menadžmentu u donošenju odluka
2. Planiranje i praćenje ostvarenja financijskih i nefinancijskih činitelja poslovanja
3. Simulacija ključnih poslovnih činitelja u budućem vremenu
4. Pravovremena dostava informacija menadžmentu o ključnim elementima poslovanja
5. Dostava informacija eksternim korisnicima.“*

Sposobnosti i preduvjeti kontrolera

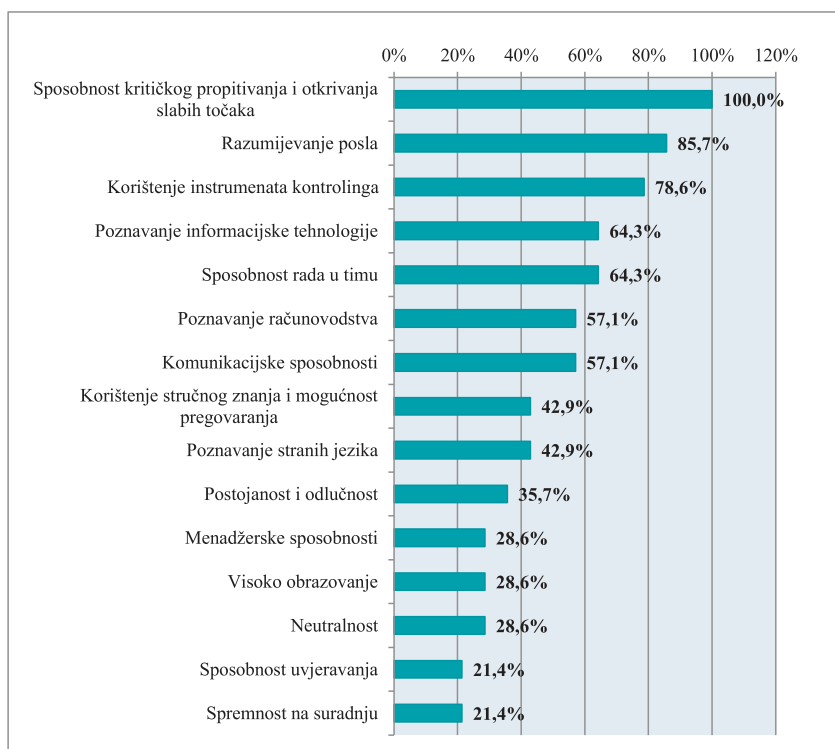
Od kontrolera se tražilo da poredaju, od najmanje važne do najvažnije, sposobnosti koje mora posjedovati kontroler u suvremenome poslovnom okruženju. Pojavili su se zanimljivi rezultati: sposobnost kritičkoga propitivanja smatra se najbitnijom sposobnošću kontrolera. Poznavanje financijskoga računovodstva, komunikacijske i menadžerske sposobnosti su sljedeće najvažnije neophodne sposobnosti, dok se poznavanje investicijske analize i postojanost kontrolera smatraju manje važnim sposobnostima s obzirom na ostale.



Slika 5. Sposobnosti koje mora posjedovati kontroler prema mišljenjima kontrolera najvećih dioničkih društava na Zagrebačkoj burzi

Izvor: obrada autora.

Jedan od ispitanih kontrolera objašnjava da su osim sposobnosti navedenih u upitniku, bitne i „analitičke sposobnosti, matematika, logika dobrog povezivanja, volja za učenjem, te strpljivost“, kao potrebe koje se postavljaju pred današnjim kontrolerima.



Slika 6. Budući preduvjeti zanimanja kontrolera prema mišljenjima kontrolera najvećih dioničkih društava na Zagrebačkoj burzi

Izvor: obrada autora.

Kada se spominju budući preduvjeti zanimanja kontrolera, misli se na potrebne vještine i znanja koja će se zahtijevati od svakoga kontrolera kako bi uspješno obavljao zadatke u nadolazećim poslovnim okolnostima. Ispitani kontroleri su a 13,21 % odgovorili kako je najbitniji budući preduvjet zanimanja kontrolera sposobnost kritičkog propitivanja i otkrivanja slabih točaka. Nadalje, smatra se kako su razumijevanje posla, korištenje instrumentata kontrolinga, poznavanje informacijske tehnologije te sposobnost rada u timu također bitni preduvjeti. Manje značajni su spremnost na suradnju i sposobnost uvjeravanja. Visoko obrazovanje, neutralnost i menadžerske sposobnosti pokazale su istu razinu važnosti, od kojih je svaka vještina navedena u 3,77 % odgovora.

U kontrolingu je timski rad neizbježan jer „*obujam posla nameće da ne možeš raditi sam i moraš imati podrška svojega tima, a komunikacijske sposobnosti su u takvim uvjetima jako bitne*“, naglašava jedna od voditeljica kontrolinga. Drugi ispitanici kontroler potvrđuje važnost sposobnosti rada u timu jer je suradnja svakoga sudionika nekog poslovnoga procesa od vitalne važnosti za ostvarivanje cilja, a kontroler je u takvome procesu glavni koordinator.

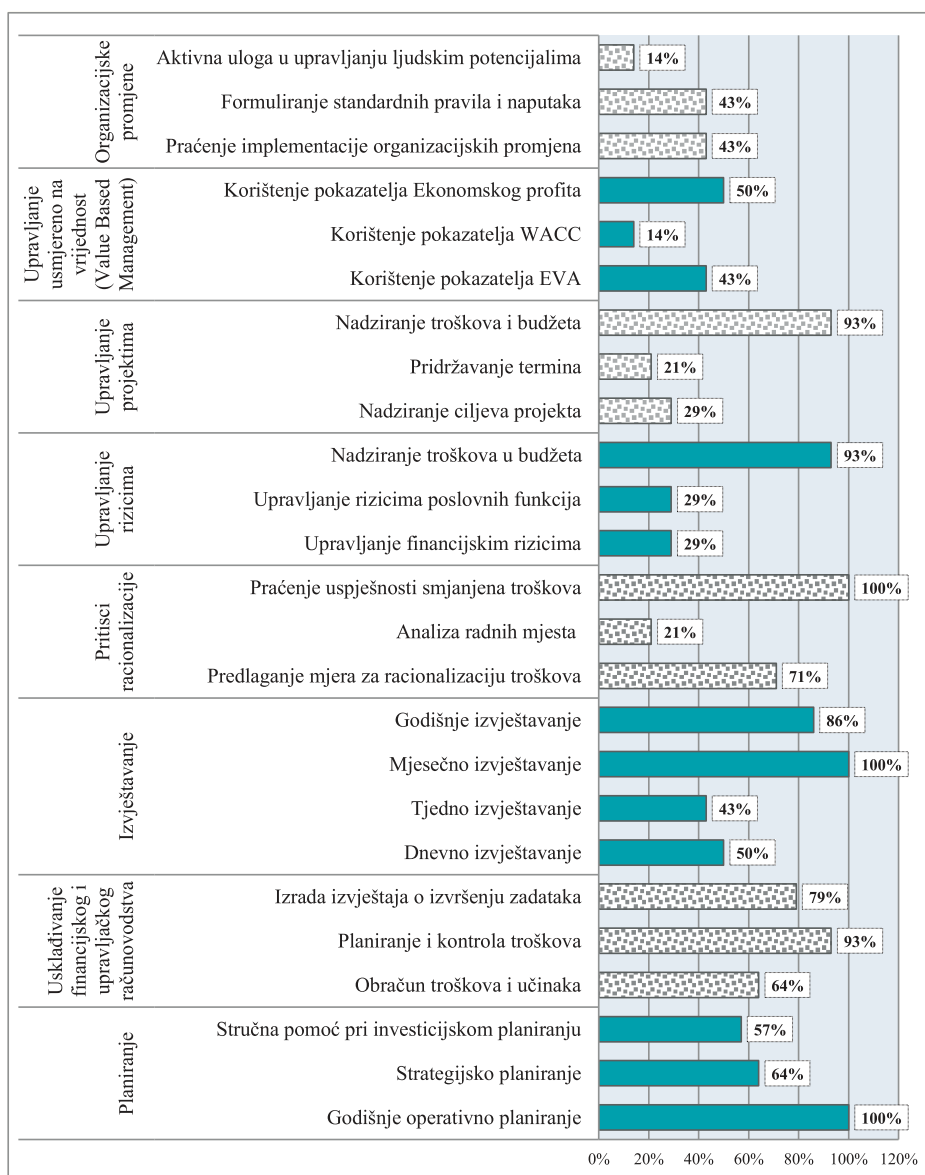
Zadatci i korisnici kontrolera

Razna su područja u kojima kontroler obavlja svoje zadatke, a priroda zadataka se mijenja od poduzeća do poduzeća. Gotovo svi ispitanici kontroleri izrađuju godišnji operativni plan, većina od 64 % ih sudjeluje u strategijskome planiranju, što se još uvijek smatra nedovoljnom participacijom, dok samo 57 % sudjeluje u stručnome savjetovanju pri izradi investicijskoga plana. Pri usklađivanju financijskoga i upravljačkoga računovodstva, 93 % kontrolera obavlja planiranje i kontrolu troškova, 79 % izrađuje izvještaje o izvršenju zadataka što se smatra dobrim rezultatom, te 64 % obavlja obračun troškova i učinaka.

U području izvještavanja važna je dinamika i pravovremenost. 100 % ispitanih kontrolera izrađuje mjesečne izvještaje, njih 86 % i one godišnje, samo polovica ispitanika (50 %) predaje dnevne izvještaje, a tjedni se izrađuju u 43 % slučajeva, što je najniži postotak u ovome slučaju. Dinamika izvještavanja ovisi o menadžmentu i o dinamici procesa donošenja odluka. Ovdje rezultati pokazuju da su mjesečni i godišnji izvještaji puno traženiji, što može značiti da se važnije odluke donose uglavnom na mjesečnoj razini. U području racionalizacije, gotovo svi kontroleri prate uspješnost smanjenja troškova, velika većina (71 %) predlaže mjere za racionalizaciju troškova, dok samo 21 % vrši analizu radnih mjesta u svrhu praćenja optimalne količine zaposlenoga kadra.

U području upravljanja rizicima, rezultati nisu pokazali visoku zastupljenost zadataka kontrolinga. 57 % ispitanika konstantno vrši analizu konkurenata, dok u zadacima upravljanja financijskih rizika i rizika pojedinih poslovnih područja sudjeluje svaki s po 29 % kontrolera. Kod upravljanja projektima, većina kontrolera (96 %) nadzire troškove i budžet projekta, dok je nadziranje ciljeva zastupljeno 29 %, a praćenje pridržavanja termina kontroling obavlja vrlo rijetko, samo u 21 % slučajeva. Korištenje pokazatelja ekonomskog profita je prisutno kod polovine ispitanih kontrolera (50 %), dok su pokazatelji EVA i WACC manje zastupljeni u korištenju. Konačno, kod organizacijskih promjena, praćenje implementacije organizacijskih promjena i formuliranje standardnih pravila i naputaka je prisutno u istome udjelu od pojedinačno 43 %, dok je aktivna uloga u upravljanju ljudskim potencijalima izrazito niska i iznosi samo 14 %. Takva niska zastupljenost u ljudskim po-

tencijalima je očekivana, budući da je velik dio zadataka kontrolinga u Hrvatskoj još uvijek prije svega usmjeren na operativna područja planiranja, analize i izvještavanja.

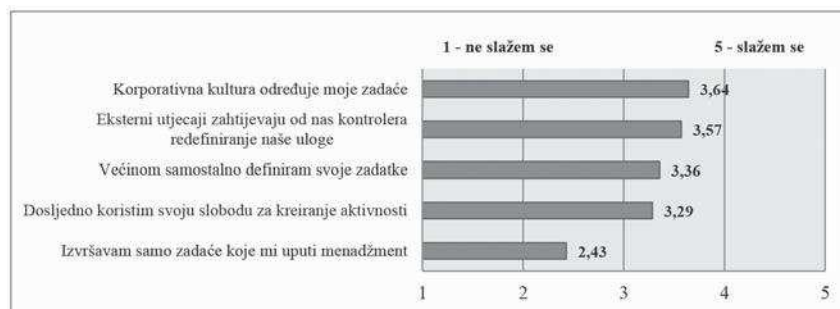


Slika 7. Zadatci kontrolinga u najvećim dioničkim društvima na Zagrebačkoj burzi

Izvor: obrada autora.

Kontroler se često promatra kao stručna pomoć menadžmentu, što dovodi u pitanje njegovu slobodu u određivanju zadataka. Menadžment je korisnik kontrolinga, te bi kao

takav trebalo određivati što će kontroling raditi. Slika 8. prikazuje procijenjene stupnjeve slobode kontrolera u oblikovanju vlastitih zadataka.

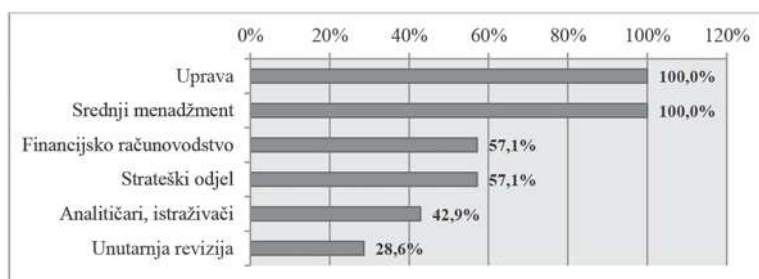


Slika 8. Procijenjeni stupnjevi slobode u oblikovanju zadataka kontrolinga prema mišljenju kontrolera najvećih dioničkih društava na Zagrebačkoj burzi

Izvor: obrada autora.

Ispitanici su izjavili kako najčešće korporativna kultura određuje zadatke kontrolinga. To označava da vrijednosti, uvjerenja i način djelovanja kompanije predstavljaju glavni temelj pri određivanju što će se raditi u kontrolingu. Većina se kontrolera ne slaže s izjavom da izvršava samo zadatke koje mu uputi menadžment, već se oni djelomično koriste vlastitom samostalnošću i slobodom koju imaju pri definiranju zadataka. Oni optimiziraju svoje djelovanje u dopuštenim granicama, što ih ne čini samo slugom menadžmenta već i inovatorima koji mogu poticati promjene.

Korisnici informacija kontrolinga su brojni. U promatranome uzorku ne iznenađuje činjenica da su uprava i srednji menadžment glavni korisnici u gotovo svim dioničkim društvima. Financijsko računovodstvo, poznato još kao i eksterno računovodstvo, te strateški odjeli čine manji, ali također bitan udjel korisnika kontrolinga. Najveća dionička društva na Zagrebačkoj burzi su velike kompanije s međunarodnim spektrom poslovanja koje žele biti konkurentne na tržištu pa su korisnici kontrolinga sve više raznoliki zbog povećanih informacijskih potreba svih odjela u poduzeću. Suradnja kontrolinga ne mora biti ograničena samo na unutarnje korisnike, ali je primarni fokus još uvijek usmjeren na menadžment. Kao drugi korisnici naveli su se vanjska revizija te ostali odjeli prema zahtjevu. Granica u određivanju korisnika kontrolinga nema.



Slika 9. Korisnici kontrolinga u najvećim hrvatskim poduzećima na Zagrebačkoj burzi

Izvor: obrada autora.

Odnos kontrolinga i ostalih odjela u poduzeću

Velika i snažna suradnja između odjela u poduzeću je neizbježna za vitalnost poslovanja. Kontroling crpi informacije iz poduzeća i njegovoga okružja te pridonosi rastu znanja o tome što se trenutno događa u poslu. Ne može se zamisliti djelovanje kontrolinga bez suradnje ostalih dijelova poduzeća jer bez međusobne komunikacije ne mogu postojati kvalitetne i raznovrsne informacije. Dijelovi poduzeća su izvori primarnih informacija, a kontroling takve informacije sažme, oblikuje, prilagodi te prosljeđuje dalje.

Prema danoj skali od 1 do 5, gdje 1 označava nikakav utjecaj, a broj 5 vrlo pozitivan utjecaj, kontroleri su a prosječnom ocjenom 4 ocijenili da suradnja kontrolinga i računovodstva, odjela strategije, te suradnja operativnog i strategijskog kontrolinga donosi jači pozitivan utjecaj na kvalitetu opskrbe informacija, planiranja, kontrole i savjetovanja menadžmenta. Dok suradnja kontrolinga i interne revizije s prosječnom ocjenom 2,5 donosi slab do srednje pozitivan utjecaj na gore navedene aspekte kvalitete.

Kontroling i budućnost

Kontroling je podrška menadžmentu, a ako se menadžment tijekom vremena mijenja, neizbježna je i promjena kontrolinga. U istraživanju se htjelo ispitati koji su najvažniji **utjecajni faktori daljnjeg razvoja kontrolinga** unutar pojedinog poduzeća, te na koji način promjene u okolini i promjene unutar poduzeća pridonose tome razvoju. Na ovo pitanje je mnogo kontrolera objasnilo da su uglavnom uprava, vrhovni menadžment i vlasnici ona tijela unutar organizacije koja određuju što i kako će se mijenjati.

Promjene u efikasnosti i načinu djelovanja kontrolinga mogu potaknuti i transformacije u samoj organizacijskoj strukturi, povećani poslovni zahtjevi ili razvoj ljudskog kapitala poduzeća, odnosno proširenje znanja. Za neke kontrolere promjene ne dolaze izravno od uprave, već sam opseg i složenost posla diktiraju promjene. Često se nedostaci poslovnoga sustava mogu prihvatiti kao poticaj za promjene i implementaciju novih poslovnih rješenja u sklopu kontrolinga. U tome slučaju kontroling je onaj koji, nakon obnove, potiče na daljnje promjene.

Neki ispitani kontroleri ističu kako promjene u kontrolingu mogu biti potaknute od strane egzogenih faktora kao što su makroekonomske promjene u zemlji ili promjene vlasnika poduzeća. Nepovoljno makroekonomsko okruženje često se može promatrati kao prilika za unapređenje kvalitete poslovnoga sustava, pa se javljaju veći zahtjevi za izvještavanjem, informiranjem i savjetovanjem od strane kontrolera. S druge strane, za državna poduzeća radikalnu promjenu predstavlja privatizacija ili promjena Vlade, u svakome slučaju, čimbenici na koje kontroling ne može imati i nema utjecaja.

3. ZAKLJUČAK

Primarni cilj ovoga rada bio je prikazati razinu razvoja kontrolinga u 30 najvećih poduzeća na Zagrebačkoj burzi, te prepoznati profil tipičnoga hrvatskog kontrolera temeljem promatranih poduzeća. Zahvaljujući opširnom provedenom istraživanju ovaj cilj je ispunjen.

Konačno, kontroling postoji u funkcionalnom i institucionalnom smislu u većini najvećih hrvatskih poduzeća koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi, no slabo je razvijen sustav vrednote kontrolinga, odnosno njegova vizija i misija. Suradnja kontrolinga i ostalih funkcionalnih odjela u poduzeću ima snažan pozitivan utjecaj na povećanje kvalitete opskrbe informacija, planiranja, kontrole te savjetovanja menadžmenta. Isto tako, očekivanja o razvoju kontrolinga u budućnosti su velika. Prostor razvitka kontrolinga u Hrvatskoj još uvijek je dovoljno velik da može prihvatiti nove i bolje promjene.

Kroz glavni sadržaj može se dobiti uvid u stvarno stanje razvijenosti kontrolinga u Hrvatskoj, koje je u većini poduzeća tek u uzletu. Kontroling treba istraživati, treba ulagati u njegovo stvaranje i treba se prepoznati njegova uloga u svakome srednjem i velikom poduzeću. Temeljem ovakve stvarnosti, jedini poticaj koji proizlazi iz ovoga rada jest da budući menadžeri moraju naučiti više cijeniti kontroling, dok budući kontroleri moraju naučiti prihvatiti sve različite i zahtjevnije izazove. Na kraju krajeva, iza svakoga uspješnog menadžera stoji uspješan kontroler.

LITERATURA:

1. Državni zavod za statistiku [online], dostupno na: <http://www.dzs.hr/Hrv/important/Nomen/nkd2007/nkd2007.pdf>, [20. svibnja 2013.].
2. Osmanagić Bedenik, N. (2003.) 'Realnost kontrolinga u Hrvatskoj - Preliminarni rezultati empirijskog istraživanja', *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*.
3. Osmanagić Bedenik, N. (2007.) 'Komparativna analiza prakse kontrolinga u Hrvatskoj', *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*.
4. Weber, J. (2008) *Von Top-Controllern lernen: Controlling in den DAX 30-Unternehmen*, Weinheim: WILEY-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA.
5. Weber, J. and Schäffer, U. (2008) *Introduction to controlling*, Stuttgart: Schäffer-Poeschel, dostupno na: http://www.controllinglehrbuch.de/fileadmin/content/-Introduction_to_ControllingLeseprobe_Kapitel_1.pdf, [8. rujna 2013.].
6. Zagrebačka burza: *The Zagreb stock exchange*, [Online], dostupno na: <http://zse.hr/default.aspx?id=121> [10. prosinca 2012.].